

บทที่ 5

สรุปและข้อเสนอแนะ

สรุป

จากการศึกษาแนวทางการปฏิรูปกฎหมายภาษีทรัพย์สินเพื่อความมั่นคงของรัฐ เพื่อนำไปสู่การแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2509 เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพสังคมปัจจุบัน และความเป็นอยู่ที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถจัดเก็บรายได้ประเภทภาษีอากร ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ อันเป็นรายได้มาสู่กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล และมาสู่ประเทศชาติ ทำให้เกิดความมั่นคงแห่งรัฐนั้น พบว่าการบังคับใช้กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ของหน่วยงานท้องถิ่นยังขาดเอกภาพ และวิธีการประเมินค่ารายปีของแต่ละท้องถิ่นแตกต่างกัน โดยสามารถสรุปประเด็นปัญหาที่ได้จากการศึกษาข้อพิพาททางภาษี เพื่อประกอบพิจารณาการปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย ดังนี้

1. กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ ใช้บังคับมาเป็นเวลานาน มีความไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบัน เป็นบทบัญญัติที่สนับสนุนให้มีการถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังปรากฏข้อมูลทางสถิติที่เพิ่มสูงขึ้นของสิ่งปลูกสร้าง

2. ท้องถิ่นเผชิญต่อผลกระทบด้านความมั่นคงในการจัดเก็บรายได้ทำให้ขาดรายได้เข้าสู่ท้องถิ่นเนื่องจากการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินแก่โรงเรียนที่ใช้เป็นที่พักอาศัย ไม่ใช่ประกอบการค้า อุตสาหกรรมหรือไม่เป็นที่เก็บสินค้า โดยไม่ได้กำหนดขนาด พื้นที่ รวมถึงการยกเว้นภาษีแก่เจ้าของโรงเรียนที่สะสมโรงเรียนๆ โดยปิดโรงเรียนๆ ไว้ตลอดปี

3. บทบัญญัติกฎหมายขาดความชัดเจน โดยเฉพาะพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ ยังขาดเนื้อหาสาระสำคัญบางประการ เช่น ลักษณะของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษี เป็นต้น ทำให้มีการตีความกฎหมายจนเกิดความสับสน โดยการนำกฎหมายอื่น (พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ.2522) มาใช้กำหนดลักษณะของทรัพย์สินตามกฎหมายภาษีอากร ซึ่งเป็นสิ่งที่ไม่ถูกต้อง

4. ความสับสนในการตีความ คำว่า “ค่ารายปี” ตามมาตรา 8 ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ให้มีนัยเดียวกันกับค่าเช่าตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร จึงก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน (เก็บฐานภาษีเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง) ตัวอย่างเช่น กรุงเทพมหานคร ตามบันทึกที่ กท. 7000/1710 เรื่องซักซ้อมความเข้าใจ ระบุไว้อย่างชัดเจนว่า ความหมายของ “ค่าเช่า”

คือ จำนวนเงินที่ผู้เช่าต้องชำระเพื่อให้ได้ทรัพย์สินมาครอบครอง ไม่ใช่แค่เฉพาะเงินที่ระบุว่าเป็นค่าเช่าอย่างเดียว แต่ต้องนับเงินผลประโยชน์อย่างอื่นที่ผู้เช่าต้องชำระเนื่องในการเช่าโรงเรือนด้วย...” การตีความในลักษณะดังกล่าวเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับการให้ความหมายของ“ค่าเช่า” ตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร อีกตัวอย่างหนึ่งคือ บันทึกข้อหาหรือของคณะกรรมการกฤษฎีกา ตามหนังสือที่ คค.0606/20886 ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2539 มีสาระสำคัญดังนี้ “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่จะต้องชำระภาษีต้องมีลักษณะเช่าอยู่อาศัยได้เช่นบ้านอยู่อาศัยหรือใช้เป็นที่ไว้สินค้าได้ เป็นอาคารเก็บสินค้าหรือ...เป็นที่ก่อสร้างติดกับที่ดินหรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้เช่น โรงงานต่างๆหรือเข้าใช้ได้เช่นที่จอดรถหรือที่อาคารจอดรถและได้ก่อให้เกิดประโยชน์รายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินด้วย”

อย่างไรก็ตาม ในทางทฤษฎีภาษานั้น การก่อให้เกิดผลประโยชน์รายได้ (ทรัพย์สินผลิตรายได้) เป็นลักษณะของฐานภาษีเงินได้ แต่หากเป็นฐานภาษีทรัพย์สินแล้ว สาระสำคัญไม่ได้อยู่ที่การก่อให้เกิดรายได้ แต่อยู่ที่ “ทรัพย์สิน” เป็นสิ่งที่แสดงความสามารถ (การมีตัวทรัพย์สิน) ต้องเสียภาษีทรัพย์สิน แต่จากตัวอย่างที่ยกมาข้างต้นอาจมีข้อถกเถียงได้ว่าการตอบข้อหาหรือในลักษณะดังกล่าวของคณะกรรมการกฤษฎีกาอาจเป็นเพียงกระบวนการบังคับใช้กฎหมาย เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดข้อยกเว้นภาษีและงดเว้นภาษี จึงทำให้เห็นว่าการนำทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีออกให้เช่าย่อมไม่อยู่ในข่ายการได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ในส่วน of คำพิพากษาศาลฎีกาได้วางแนวทางการตีความไว้อย่างชัดเจนว่า สาระสำคัญไม่ได้อยู่ที่การก่อให้เกิดรายได้ แม้ไม่มีค่าเช่าให้ หากไม่เข้าข้อยกเว้นก็ต้องเสียภาษีทรัพย์สินดังปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1133/2494 ดังนี้ “โรงเรือนที่มีผู้เช่าอยู่ครบกำหนดสัญญาแล้ว ผู้เช่าไม่ยอมออกจนผู้ให้เช่าต้องฟ้องขับไล่ ผู้เช่าก็ยังบิดพลิ้วไม่ออกจากโรงเรือนนั้น แม้ในระหว่างที่หมดอายุสัญญาเช่าแล้ว ผู้ให้เช่าไม่ได้เก็บค่าเช่าอีกเลยก็ไม่เข้าข้อยกเว้นที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ม.8,9 และ 10 ฉะนั้นเจ้าของโรงเรือนผู้ให้เช่าจึงต้องเสียภาษีโรงเรือนนี้”

โดยสรุปแล้ว ภาษีทรัพย์สินจัดเก็บที่ตัวทรัพย์สิน “ค่าเช่าตามสัญญา” จึงเป็นเพียงหลักในการคำนวณภาษี ไม่ใช่ฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีทรัพย์สิน จากการศึกษาความเป็นมาของการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พบว่าที่มาของความเข้าใจที่สับสนในการตีความกฎหมาย น่าจะมาจากการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 8 วรรคท้าย ที่ปรากฏในพรบ.แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2534 ที่บัญญัติในวรรคสองว่า “เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ

5. การให้อำนาจฝ่ายบริหารออกอนุบัญญัติ แต่เมื่อพิจารณาจากเนื้อหาสาระแล้วเห็นได้ว่าเป็นเนื้อหาที่สำคัญของการประเมินภาษี จึงไม่ใช่การออกรายละเอียด ปัญหานี้เริ่มมาจากการกำหนดบทบัญญัติที่น่าจะพิจารณาได้ว่าขาดสาระสำคัญของเนื้อหาที่เป็นแก่นของกฎหมายภาษี

ปัญหาของการพิจารณาว่าค่าเช่าใดเป็นค่าเช่าที่สมควรตามมาตรา 8 วรรคท้ายกฎหมายให้เจ้าพนักงานท้องถิ่นต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดและประกาศในราชกิจจานุเบกษา แต่พบว่าการประกาศดังกล่าวเป็นเพียงการประกาศหลักเกณฑ์อย่างกว้างๆ มิได้มีรายละเอียดที่ชัดเจนที่จะทำให้เจ้าพนักงานท้องถิ่นถือปฏิบัติได้ หน่วยงานท้องถิ่นจึงต้องออกเกณฑ์เพื่อให้เจ้าพนักงานท้องถิ่นได้ถือปฏิบัติ เช่นกรณีกรุงเทพมหานคร ออกคำสั่งกรุงเทพมหานครที่ 63/2538 โดยให้นำค่าเช่าที่ได้รับแจ้งมาเปรียบเทียบกับราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรหรือค่าเช่ามาตรฐานอย่างอื่นที่กรุงเทพมหานครกำหนด แต่ต่อมาศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาที่ 472/2543 วินิจฉัยว่า“..ราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรที่จำเลยที่ 1 กำหนดขึ้นเป็นการกำหนดเพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้เป็นแนวทางประกอบการประเมินค่ารายปีแต่มิใช่เป็นราคาประเมินเด็ดขาดเพราะกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าว.....”

6. ความพยายามของศาลฎีกาในการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี อันเป็นผลสืบเนื่องมาจากการขาดความชัดเจนและเนื้อหาสาระสำคัญของบทบัญญัติ ทำให้ต้องอาศัยการตีความและ ในบางกรณีอาจส่งผลกระทบต่อการศึกษาได้หลักนิติธรรม หากศาลพยายามบรรเทาความเดือดร้อนของผู้รับประเมินโดยกำหนดวิธีการที่ไม่เป็นไปตามบทบัญญัติ เช่น การกำหนดบทบัญญัติมาตรา 39 ในกรณีการฟ้องคดีต่อศาลห้ามมิให้ศาลประทับรับฟ้องจนกว่าจะเป็นที่พอใจศาลว่าได้มีการชำระภาษีเสร็จสิ้นแล้ว ดังนี้ อาจพิจารณาได้ว่าเป็นความยุติธรรมภายใต้เงื่อนไขทางการเงิน และอาจเป็นช่องทางให้มีการเรียกร้องค่าภาษีเกินสมควรได้ หากศาลจะยืดหยุ่นการชำระภาษีโดยให้มีการวางหลักทรัพย์แทนการชำระภาษีดังนี้ก็ไม่อาจกระทำได้เพราะขัดต่อบทบัญญัติสำหรับในกรณีอื่นๆ ศาล เกิดข้อจำกัดในการดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยเฉพาะการนำสืบข้อเท็จจริง ในระบบกล่าวหาที่ควรต้องมีการทบทวนเรื่องดังกล่าวอย่างจริงจัง

7. การขาดความชัดเจนในการเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงาน เมื่อการประเมินภาษีเป็นการประเมินโดยวิธีเจ้าพนักงานประเมิน แบบแจ้งรายการเสียภาษีควรมีความชัดเจนเพียงพอที่ทำให้เข้าใจถึงวิธีการประเมิน (ระบุเหตุผลของบทบัญญัติ/ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ/เกณฑ์การกำหนดค่ารายปีที่ชัดเจนและถูกต้องตามกฎหมาย)

8. การขาดความพร้อมและความเข้าใจในแนวทางเดียวกันของแต่ละท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เนื่องจากเป็นภาษีที่ต้องอาศัยความรู้ความชำนาญในหลักการประเมินราคา

ทรัพย์สิน จึงเกิดปัญหาการบังคับใช้กฎหมายที่แตกต่างกันโดยเฉพาะการประเมินค่าทรัพย์สินที่ใช้วิธีการประเมินหลากหลายรูปแบบ

9. กำหนดอัตราภาษีบำรุงท้องที่ที่เหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบัน

ข้อเสนอแนะ

1. การชักจูงความเข้าใจของผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีจึงเป็นสิ่งสำคัญ ผู้วิจัยนำเสนอความเห็นเกี่ยวกับการตีความฐานภาษีทรัพย์สิน(ภาษีโรงเรือนและที่ดิน) และการนำหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมาใช้เพื่อให้การปฏิบัติเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

2. การปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินในประเด็นต่างๆ ดังนี้

2.1 -การกำหนดเนื้อหาหลักและกำหนดค่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรตามที่ได้ การประกาศในราชกิจจานุเบกษา เพื่อจำกัดการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงาน

2.2 ยกเลิกข้อยกเว้นและการงดเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เป็นสาเหตุของการสะสมทรัพย์สิน

2.3 กำหนดบทบัญญัติให้อำนาจศาลใช้ดุลพินิจให้ผู้จะฟ้องคดีสามารถวางหลักประกันหรือชำระภาษีบางส่วน